Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade
Journal of Education and Research in Accounting
Revista de Educación e Investigatión en Contabilidad

REPeC, Brasília, v. 6, n. 3, art. 6, p. 316-342, jul./set. 2012
Disponível online em www.repec.org.br
ISSN 1981-8610

A Contabilidade na Aula de Comércio de Portugal em 1765: Diferenças e Semelhanças com a Contabilidade Atual

Alvaro Ricardino
Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP)
Professor do Depto de Contabilidade da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)
Rua Monte Alegre, 984, Perdizes CEP: 05014-901 São Paulo - SP
E-mail: alvaror@pucsp.br

Resumo
O artigo expõe a aplicação do método das partidas dobradas ensinado aos alunos da Aula de Comércio que teve início em Lisboa em 1759. Objetiva-se esta pesquisa identificar as diferenças e semelhanças da contabilidade praticada atualmente com a contabilidade por partidas dobradas ensinada na Aula de Comércio em 1765. A base bibliográfica utilizada corresponde, primordialmente, ao manuscrito ditado pelo primeiro lente (professor) da Aula, João Henrique de Souza. A metodologia de pesquisa se caracteriza como documental histórica. A principal fonte documental, o manuscrito supracitado, é de natureza primária. O tema se reveste de importância na medida em que aborda os primórdios da educação contábil luso-brasileira. Cumpre destacar que o método contábil da época – partidas dobradas – contém tanto diferenças quanto semelhanças em relação aos procedimentos adotados na atualidade para reconhecimento de operações similares. Ao analisar o texto, o artigo aborda, com a apresentação de diversos exemplos transcritos do manuscrito, a escrituração dos livros utilizados na época (borrador, diário e razão), as contas empregadas nas atividades comerciais e industriais e o método para apurar o balanço das transações ocorridas no período. Observa-se por fim que muitas das formas e conceitos de se fazer a contabilidade assemelham-se com as dos dias atuais.

Palavras-chave: História da contabilidade, Aula de Comércio de Portugal, Texto da Aula de Comércio, Escrituração das partidas dobradas.

Editado em Português, Inglês e Espanhol. Versão original em Português.

Recebido em 29/03/2011. Pedido de Revisão em 25/12/2011 e 14/02/2012. Resubmetido em 17/04/12. Aceito em 18/06/2012 por Valcemiro Nossa (Editor). Publicado em 14/09/12. Organização responsável pelo periódico: CFC/FBC/ABRACICON.

1. INTRODUÇÃO

A instituição da Aula de Comércio, em 1759, e a criação do Erário Régio, em 1761, marcaram a introdução oficial do método das partidas dobradas em território português e serviram de apoio às significativas mudanças ocorridas durante a administração de Pombal. Rau (apud MAURO, 1973, p. 158) indica, em sua obra O Livro Razão de Antônio Coelho Guerreiro, que a contabilidade daquele comerciante português obedecia aos princípios de partidas dobradas, embora a documentação existente não forneça bases conclusivas a este respeito. Não se imaginava, no entanto, que o método era desconhecido ou que tenha sido adotado de imediato em substituição às práticas até então vigentes. Como toda mudança, esta também se deu de forma lenta e gradual, principalmente na iniciativa privada, que manteve o uso da contabilidade de entradas e saídas por longos anos após aquela data.

Conquanto a adoção do método seja considerada um marco na história daquele país, a pergunta que este artigo se propõe a responder é: **No que diferia e no que se assemelhava a contabilidade praticada na atualidade à contabilidade por partidas dobradas ensinada na Aula de Comércio em 1765?**

Para responder a esta questão, será utilizada como fonte primária e bibliografia básica a apostila denominada "*A Arte da Escritura Dobrada que Dictou na Aula de Commercio João Henrique de Souza e copeada para Instrução de José Feliz Venâncio Couto, em 1765*" (SOUZA, 1765). A obra em pauta refere-se a um manuscrito compilado a partir de um ditado efetuado por João Henrique de Souza, primeiro lente (professor) da referida Aula.

A metodologia de pesquisa se caracteriza como documental histórica. Documental na medida em que nos dizeres de Silva e Grigolo (apud BEUREN, 2008, p. 89) "vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada". Histórica, pois, segundo Martins (1994, p. 30), "reconstrói o passado, sistematicamente, verificando evidências e delineando conclusões". A principal fonte documental, o manuscrito supracitado, é de natureza primária. Os lançamentos contábeis expostos neste trabalho reproduzem os lançamentos contidos na apostila ditada por João Henrique de Souza, exceto no que diz respeito ao nome das pessoas envolvidas nas diversas transações relatadas. A substituição corresponde a uma pequena homenagem feita pelo autor a algumas pessoas que foram e/ou continuam sendo muito importantes ao longo de sua vida pessoal e acadêmica.

O tema se reveste de importância na medida em que traz à luz um tema que, se não é inédito, foi pouco pesquisado até o momento: o conteúdo da primeira manifestação oficial de ensino contábil em Portugal ocorrida no terceiro quartil do século XVIII.

As seções seguintes contemplam a descrição do manuscrito base para este trabalho, seu autor, o conteúdo do manuscrito, abordando os livros necessários à escrituração contábil (borrador, diário e razão), o balanço, a aplicação do método à atividade industrial e conclusão.

2. O MANUSCRITO

O manuscrito mede 196mm de altura por 150mm de largura. Ao todo, são 452 páginas divididas em dois assuntos: Contabilidade por Partidas Dobradas, pp. 1-156, e Aritmética, pp. 161-452. A Figura 1 mostra a Capa do Manuscrito.

Arte da Escritura
dobrada
Que
João Henrique de
Souza
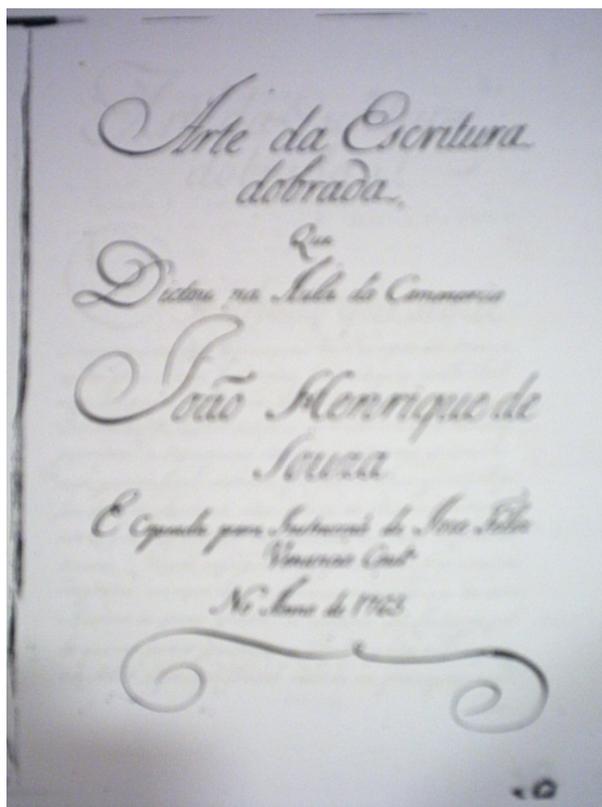
Figura 1: Reprodução da capa do manuscrito

O texto da capa do manuscrito oferece certa dificuldade de compreensão, não apenas pelas características do português escrito àquela época, como também pela própria caligrafia, produzida a bico de pena (instrumento de escrita da época. Vale lembrar que a caneta tinteiro somente seria inventada em 1884, pelo americano Lewis Edson Waterman). Em função de seu caráter didático, o texto é bastante prolixo e repetitivo. Cada tema é minuciosamente detalhado e cada exemplo procura abordar várias possibilidades. Não por acaso, para explicar as nove contas a serem escrituradas no Livro Razão, são consumidas vinte e oito páginas.

O manuscrito, na parte relativa à contabilidade, é dividido em 14 capítulos, a saber:

- Introdução, p. 1.
- Livro Borrador, p. 4.
- Livro Diário e Princípios Fundamentais da Escritura Dobrada, p. 17.
- Contas do Livro Razão, p. 30.
- Regras Gerais para dar o devedor e o credor a qualquer adição, p. 41.
- Adições de compras ou vendas a dinheiro, p. 56.
- Livro de Razão, p. 58.
- Pequenos exemplos de Livro razão, p. 65.
- Balanços, p. 72.
- Reflexões que deve fazer o Mercador depois de ter tirado o balanço, p. 97.
- Abreviações que se pode fazer no método da escritura, p. 100.
- Segundo exemplo de escrituras dobradas, aplicado ao comércio, p. 105.
- Reflexões sobre a escritura Dobrada dirigida à maior inteligência desta Arte, p. 115.
- Aplicações da escritura dobrada aos diversos negócios que se pode oferecer, p. 134.

Ele principia explanando o método das partidas dobradas, indicando a Itália como seu local de origem. Interessante notar que o autor classifica a Contabilidade como "arte", refletindo o pensamento da época. O parágrafo de abertura aborda o assunto com o seguinte texto:

> O método que segue a maior parte dos negociantes da Europa na arrumação de seus livros de contas foi inventado pelos italianos dos quais é chamado *Scritura Doppia* ou Escritura Dobrada. Por escritura entende-se genericamente a arrumação dos Livros de Contas, e a esta chamam particularmente dobrada por que no livro principal se faz dobrado assento [registro] de cada adição de Receita e Despesa, isto é, que cada adição vai lançada em dois lugares distintos. Várias expressões próprias desta Arte estão já adotadas na nossa língua e o mesmo sucedendo com as outras Nações, as quais igualmente as receberam dos italianos (SOUZA, 1765, p. 1).

3. O AUTOR

Segundo Rodrigues e Craig (2004, p. 8), João Henrique de Souza nasceu em 1720 e faleceu em 1788. Dos 7 aos 12 anos, foi educado pelo francês Michel Lebouteux, com quem aprendeu francês. Aos 12 anos foi trabalhar nas casas comerciais que dois florentinos mantinham em Lisboa. Lá esteve até 1742, ocasião em que foi trabalhar como guarda-livros da Companhia de Macau. Em 1747, partiu para Buenos Aires a negócios. Em 1752, estava no Rio de Janeiro, tendo regressado a Portugal em 1755, para montar seu próprio empreendimento. Suas atividades durante o período em que esteve na Argentina e Brasil são desconhecidas. As cartas de recomendação que possuía influenciaram Pombal a nomeá-lo como primeiro professor da Aula de Comércio em 1º de fevereiro de 1757. Ensinou apenas para a primeira turma iniciada em 1º de setembro de 1759. Em 11 de janeiro de 1762, foi transferido para o Erário Régio para organizar a contabilidade pelo método das partidas dobradas. Em função da transferência, não chegou a ministrar os exames finais da primeira turma de formandos, naquele mesmo ano.

Considerando-se o período em que o lente ministrou a Aula, verifica-se uma aparente imprecisão biográfica. O título destaca o ano da cópia: "*copeada para Instrução de José Feliz Venâncio Couto, em 1765*". Se em 1765, João Henrique de Souza não mais ministrava a Aula, a cópia não pode ter sido feita por José Felix, mas, sim, por alguém – o próprio João Henrique? - que a forneceu ao estudante. Este é um ponto de interesse para futuros estudos.

4. A AULA

A necessidade de estabelecer o ensino comercial em Portugal já era previsto nos estatutos da Junta de do Comércio, criada por Decreto Real em 30 de setembro de 1755, que a este respeito assinalava que:

> havendo considerado que a falta de formalidade na distribuição, e ordem dos livros do mesmo Commercio, he huma das primeiras causas, e o mais evidente principio da decadência, e ruína de muitos Negociantes; como também que a ignorância da reducçaõ dos dinheiros, dos pezos, das medidas, e da intellegencia dos cambios e de outras materias mercantis, não podem deixar de ser de grande prejuizo e impedimento a todo, e qualquer Negocio com as Naçoens extrangeiras; e procurando, quanto pede a obrigaçaõ do seu Instituto, emendar esta conhecida desordem, propoz a Sua Magestade no Capítulo dezaseis dos Estatutos da mesma Junta, que se devia estabelecer huma Aula, em que presidissem hum ou dois Mestres, e se admittissem vinte Assistentes do numero, e outros supernumerarios, para que nesta publica e muito importante Escola se ensinassem os princípios necessarios a qualquer negociante perfeito e pela communicação do methodo Italiano, aceito em toda a Europa, ninguém deixasse de guardar os livros do seu Commercio com a formalidade devida. (SILVA *apud* LIMA e GOMES, 2011, p. 2).

Para admissão ao curso, o lente da Aula do Comércio examinava se os candidatos sabiam, minimamente, ler, escrever e contar. A idade mínima para admissão era quatorze anos, não existindo, nesse sentido, limite máximo.

Segundo Lima e Gomes (2011), o curso tinha a duração de três anos e funcionava das 8-12 horas no inverno e das 7-11 horas, no verão. Fazia parte do currículo às seguintes matérias: escrituração mercantil, aritmética elementar, conversão de moedas, pesos e medidas nacionais e estrangeiras, seguros, apólices, câmbios e comissões. A disciplina relativa à escrituração dos livros mercantis, assunto que será abordado no próximo tópico, tinha por foco o ensino do método das partidas dobradas.

A Aula do Comércio perdurou até 1844, ocasião em que foi reformulada, passando a se denominar Escola de Comércio ou Secção Comercial do Liceu de Lisboa (LIMA; GOMES, 2011, p. 3).

5. OS LIVROS NECESSÁRIOS À ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

São três os livros indicados: Borrador, Diário e Razão, sendo que o Borrador, nas palavras do autor, pode, eventualmente, ser excluído já que "somente serve para fazer o assento por lembrança [registro para servir de memória da transação efetuada] enquanto não se escrever no Livro Diário." (SOUZA, 1765, p. 3).

No que diz respeito ao Diário, este serve para dispor individualmente às transações a serem lançadas no Razão. Além dos Livros Gerais, o autor indica o uso de livros Auxiliares, tais como: Registro de Fazendas [estoques], índice de contas particulares e outros que variam em função da natureza ou porte da atividade.

Cada livro, fosse ele geral ou auxiliar, recebia uma identificação em ordem alfabética crescente, ou seja, ao invés de denominá-los livro X, n.° 1, 2, 3 e assim por diante, a sequência utilizada era livro X, n.º A, B, C, etc.

5. 1. O livro borrador

Atualmente uma transação pode ser registrada tanto de imediato quanto depois de transcorrido algum tempo, tomando como base o documento comprobatório (uma Nota Fiscal, por exemplo). Na metade do século XVIII, o comerciante, para não ter que recorrer à memória ao final de uma jornada de trabalho, se valia de um caderno no qual as anotações eram feitas às pressas e para o qual era dado o nome de Borrador. As anotações que nele se registravam não possuíam "toda a perfeição" aplicada aos demais livros, como, por exemplo, o Livro Diário, que deveria ser escriturado "com a formalidade devida", ou seja, com boa caligrafia, sem erros ou rasuras.

O Borrador era descrito como um livro de papel comum, encadernado, contendo três riscas verticais em cada página, uma à esquerda, indicando o número do lançamento, uma ao centro, para a descrição da transação, e uma à direita para os valores transacionados, conforme exemplo a seguir:

20 de Junho de 1760

N.º 23	*Comprei a Libardi a Dinheiro* *5 Peças de pano fino Inglez a 32$000 a peça*	*160$000*

O valor de 160$000 corresponde a Cento e Sessenta Contos de Réis. Se fosse 160$200, corresponderia a Cento e Sessenta Contos e Duzentos Réis.

Segundo Souza (1765, p.4), para escriturar o Borrador era "necessário pouca ciência e grande exatidão por que da certeza deste princípio é que depende essencialmente a verdade das contas".

A eficácia do borrador dependia de três fatores, segundo Souza (1765):

a. efetuar o lançamento assim que o negócio fosse concluído. Se ele ocorresse fora da loja, o negociante deveria ter consigo um "caderno de algibeira". A transação para o borrador deveria ser feita assim que ele retornasse à loja. O termo Algibeira significa bolso de roupa (LUFT, 1988, p. 22);

b. indicar todas as circunstâncias essenciais ao negócio;
c. procurar, tanto quanto possível, não cometer erros no processo de transcrição e ao término conferir o que foi escrito.

As circunstâncias essenciais, indicadas no item "b", dizem respeito aos seguintes dados: data, descrição do evento, pessoa, descrição do bem, quantidade vendida ou adquirida, preço e forma de pagamento.

A respeito da forma de pagamento, vale destacar que a terminologia da época indicava quatro possibilidades diferentes, conforme destacado nos exemplos a seguir:

Em 15 de Mayo de 1760

N.º 1	*Comprei a Elizabeth* ***a dinheiro de contado***
N.º 2	*Comprei a Nena* ***a dinheiro***
N.º 3	*Comprei a Amado Francisco* ***para pagar a 5 meses***
N.º 4	*Comprei a Lázaro para* ***pagar ao uso da Praça***

Essas transações distinguiam-se entre si pelos prazos de recebimento de cada uma delas, indicados em negrito. Comprar "a dinheiro" e "a dinheiro de contado" correspondia a operações significativamente diferentes. O manuscrito indica que,

> Fazemos diferença de comprar e vender a dinheiro ou a dinheiro de contado. Por dinheiro de contado se entende aquilo que realmente cobra ou paga o Mercador no ato da venda ou da compra. Por vender ou comprar a dinheiro entendemos quanto se ajusta pagar logo, mas não se dá o dinheiro no ato de receber a fazenda [bem adquirido ou vendido], se não que fica para outro dia e às vezes sucede passarem-se muitos [dias] até que se receba. [...] (SOUZA, 1765, p. 9)

Em termos atuais, uma transação "a dinheiro de contado" seria o mesmo que vender ou comprar à vista. Por outro lado, "a dinheiro" é uma operação de curtíssimo prazo, cuja liquidação deveria ocorrer em três ou quatro dias após o recebimento da mercadoria.

A transação para pagamento em seis meses é autoexplicativa. Quanto àquela denominada "ao uso da Praça", embora a apostila não indique qual o prazo que os usos e costumes da época concediam para pagamento, a professora Maria da Glória Paula, da Faculdade de Letras da Universidade de Lisboa, a este respeito faz os seguintes esclarecimentos (obtido em consulta direta à autora, a quem agradecemos a gentileza da informação):

> 'Pagar de acordo com o uso da praça' tem um sentido restritivo, pois a praça era composta pelo conjunto dos negociantes de uma cidade que seguiam práticas regionais e locais. Prazos e costumes que regiam as relações comerciais não tinham um caráter geral, mas sim concreto; seguiam um direito costumeiro que as partes respeitavam atendendo aos valores da boa-fé, da palavra dada, e não da lei escrita.

As operações a prazo eram denominadas, genericamente, "a fiado" ou simplesmente "fiado", expressão que remanesce até os dias de hoje.

A apostila oferece diversos exemplos de anotações no borrador. A maioria corresponde a operações rotineiras. Não obstante, reproduziram-se casos em que se identificaram algumas características particularmente interessantes.

Exemplo de Empréstimo:

12 de Mayo de 1760

N.º 5	*Emprestei a Giuntini* *A juros de 5% por tempo de 1 ano com hipoteca de uma quinta* [propriedade rural] *cita no Campo Grande como consta da Escritura celebrada neste dia nas notas do tabelião João de Oliveira*	*7.800$000*

Comprova-se por esse exemplo que 5% era a taxa de juros usualmente praticada naquela época e que as propriedades eram registradas em cartório e transacionadas mediante documento de hipoteca.

Exemplo de Venda com recebimento, parte em dinheiro e parte em mercadorias.

12 de Agosto de 1760

N.º 6	***Vendi parte a troco e parte a Dinheiro de contado***	
	Entreguei	
	10 Peças de xitas [tipo de tecido] *de ramos azul c/ 261 côvados*	*138$360*
	Recebi	
	6 Barris ***de trigo da*** *terra a 19$200*	*115$200*
	Em Dinheiro	*23$160*
		138$360

Atentar para o fato de que o comerciante que efetuava as anotações no Borrador possuía uma loja de tecidos, mas quando a ocasião lhe parecia propícia, suas atividades se estendiam para outros gêneros, como igualmente demonstra o próximo exemplo. Verifica-se, ainda, que o recebimento tanto podia ser feito em dinheiro como em permuta de produtos, como demonstram a transação anterior e a próxima.

Exemplo de Compra a prazo:

12 de Agosto de 1760

	Comprei de Georgia parte em gênero e ***parte fiada*** *por 6 meses.*		
N.º 7	*30 barris de manteiga*	*68:10 Ls*	
	Taras	*13:10 Ls*	
	Líquido	*55:00 a $880*	*99$232*
	Entreguei		
	34 Almudes de vinho a	*1$200*	*44$000*
	Fico devendo		*55$232*

O termo *Taras* utilizado em uma das linhas do lançamento N.º 7 refere-se ao desconto no peso da mercadoria, correspondente ao peso do recipiente (LUFT, 1988, p. 533), enquanto que o termo *Almudes* utilizado no mesmo lançamento refere-se a uma antiga medida variável de 16 a 25 litros (PESTANA, 1994, p. 54).

Exemplo de Gastos (Despesas e Custo):

16 de Julho de 1760

N.º 8	***Despendi*** *Para gastos com minha casa* *Pelo aluguel da logem* [loja] *de 6 meses*	 *24$000* *28$800* *52$800*

As transações demonstram que não havia segregação entre a figura da entidade e a do proprietário. Ambas as despesas eram registradas como parte das atividades normais do empreendimento. Vale ressaltar que o Postulado da Entidade só veio a ser definido no início do Século XX.

Exemplo de Ajuste de Inventário:

24 de Julho de 1760

N.º 9	***Perdi*** *1 peça de pano que me faltou na lojem e custou*	 *1$300*

Os ajustes de inventário eram considerados como uma perda e eram valorados ao custo. Importante atentar não apenas para o ajuste, mas também para o fato de os inventários na época serem quantificados ao custo.

Exemplo de Receita Financeira:

N°10	***Ganhei*** *Por juros de 1.200$000 que emprestei a Maria Luiza e hoje me pagou este principal com os reditos* [rendimentos] *de 5 meses e 4 dias a razão de 5%.*	 *25$666*

Por último, a operação de N.º 10 indica que os juros recebidos foram calculados tomando por base um período de 360 dias, que correspondem ao que hoje denominamos "ano comercial", conforme demonstração a seguir:

$$Juros_Simples = \frac{principal}{100} \; taxa \div \; \frac{n^o\,dias}{360} \div$$

$$Juros_Simples = \frac{principal}{100} \; taxa \div \; \frac{n^o\,dias}{360} \div$$

$$Juros_Simples = 25\$666$$

A respeito do momento de reconhecimento do direito aos juros, o autor esclarece que "no caso que já estivessem vencidos os próximos seis meses do juro, então de que esta se havia de ser lançada em dívida a Maria Luiza e o assento da sua cobrança neste caso devia ser feito como de dívida cobrada de um devedor." (SOUZA, 1765, p. 15).

Percebe-se, a partir da contabilização supracitada (N.°10) um meio caminho entre o regime de caixa e o de competência, pois que a dívida relativa aos juros não era apropriada mensalmente, mas tão somente debitada à conta de Maria Luiza (contas a receber), caso ela não os pagasse na data do vencimento, ou seja, seis meses após sua contratação. No entanto, o fato de registrar a dívida antes do recebimento efetivo, caso houvesse atraso no pagamento, sugere reconhecimento em regime de competência.

Ao término das explanações sobre a escrituração do Borrador, o autor adverte que os registros deveriam ser contínuos sem deixar espaços ou páginas em branco.

5.2 O Livro Diário

O Livro Diário deveria ser confeccionado em papel de boa qualidade, com quatro riscas em cada página, duas no lado direito para registro dos valores e duas no lado esquerdo distantes uma da outra "o que bastasse para escrever entre elas três letras do algarismo" (SOUZA, 1765, p. 17). A escrituração se fazia "por dia" e o credor e o devedor deveriam ser indicados em letras maiúsculas expondo: "tal conta deve a tal conta tanto, por este ou por aquele motivo, e a respectiva quantia" (SOUZA, 1765, p. 17).

Destaca-se a seguir dois dos lançamentos apresentados anteriormente, extraídos do Borrador, onde as transações foram assim registradas:

Em 15 de Mayo de 1760

N.º 4	*Comprei a Lázaro* ***para pagar ao uso da Praça.***	*80$625*
N.º 3	***Paguei*** *a Amado Francisco*	
	Pelo que devia	*58$000*

No Livro Diário, essas transações seriam assim escrituradas:

Fol. 5 do Diário Num A			
	Em 15 de Mayo de 1760		
3 5	*FAZENDAS GERAIS Devem* *A Lázaro* *Rs 80$625* *Por 1 pç de pano fino que comprei a 2.150 para pagar ao uso da Praça*	*80*	*625*
26 2	*Amado Francisco Deve* *A CAIXA* *Rs 58$000* *Que lhe paguei pelo que devia...*	*58*	*000*

O Livro Diário era a base para a escrituração do Livro Razão, consequentemente, as contas utilizadas em ambos eram as mesmas e pertenciam a dois grupos básicos:

- Contas Gerais, que representavam o próprio Mercador.
- Contas Particulares, que representavam as pessoas com as quais o Mercador transacionava.

Esta distribuição se apoiava na seguinte lógica: "quando o Mercador gasta outro recebe e quando ele recebe, outro gasta. Ou seja, o que é receita para um é despesa para o outro" (SOUZA, 1765, p. 18).

Os números, em forma de fração, escriturados na coluna à esquerda, indicam o número da página do Livro Razão em que a conta foi registrada. Por exemplo: se o Mercador precisasse localizar em qual página do Razão foi escriturada a operação realizada com Amado Francisco, ele abriria na página 26 daquele livro e encontraria a conta Amado Francisco. O crédito seria encontrado na página 2, correspondendo à conta Caixa. "O folio [página] do Devedor sempre se põe por cima da risca e a do Credor por baixo dela" (SOUZA, 1765, p. 59).

As Contas Gerais eram, basicamente, as seguintes:

- Capital
- Caixa
- Fazendas Gerais
- Gastos Gerais
- Ganhos e Perdas
- Gastos do Negócio
- Bens de Raiz
- Bens Móveis
- Interesse neste ou naquele negócio
- Outras que o Mercador quiser abrir.

Contas Particulares:

- Uma para cada pessoa com a qual o Mercador negociava.

5.2.1 A denominação das contas

A denominação das principais contas utilizadas naquela época mantém-se até os dias atuais. A diferença é que elas não eram identificadas como pertencentes ao ativo ou passivo, uma vez que tal classificação inexistia. Ao longo dos meses, as contas eram simplesmente debitadas em função de acréscimos ou creditadas pelas diminuições.

Quando da apuração do resultado do período – e apenas nessa ocasião –, as contas eram agrupadas em duas colunas, sendo que à direita ficavam aquelas que possuíam saldo credor e à esquerda as de saldo devedor. Também não havia contas de resultado, portanto, todas as transações eram tratadas dentro do balanço, inclusive as que hoje conhecemos como receitas e despesas.

Na sequência são apresentados alguns exemplos de lançamentos, por tipo de operação, bem como a denominação da conta e sua aplicação:

1) Lançamento da conta Cabedal ou Capital para início de um empreendimento:

Fol. 1 do Diário Num. A			
	Em 04 de Janeiro de 1760		
02 01	*CAIXA Deve* *A CAPITAL* *Rs 480$000* *Pela lojem que iniciei na data de hoje..............................*	*480*	*000*

Era a principal conta do Mercador e a que essencialmente o representava, pois indicava o montante de seus bens, lembrando uma vez mais que não havia distinção entre seu comércio e seus bens pessoais. No crédito da conta se lançava, no princípio do negócio, o montante efetivo que possuía em dinheiro, estoques, móveis, ou outros quaisquer bens. Depois, sucessivamente, as heranças, dotes, doações ou outro aumento considerável de bens que lhe sobrevinham. No débito dessa conta se lançavam as doações que o Mercador eventualmente fizesse a seus filhos ou a terceiros.

A contrapartida das entradas de Capital se faziam a débito de Caixa, se fosse dinheiro, Fazendas Gerais, se fossem estoques, Bens de Raiz ou Bens Móveis, se fosse imobilizado.

Caso o empreendimento possuísse mais de um sócio, em vez de a conta denominar-se, genericamente, Cabedal ou Capital, ela assumia o nome de cada um deles com o montante da participação de cada um, mas isso somente era válido em empreendimentos que contassem com um pequeno número de sócios.

As iniciativas maiores, com muitos sócios, à época denominada Companhias Gerais e cujas participações trocavam constantemente de mãos, adotavam uma solução similar àquela empregada nos dias

de hoje: a utilização de um livro auxiliar para registro individual dos acionistas. A conta Capital indicava apenas o montante coletivamente colocado à disposição da Companhia.

2) Conta Caixa obtida por Empréstimo:

Fol. 2 do Diário Num. A			
	Em 14 de Janeiro de 1760		
02 19	*CAIXA Deve* *A ARIOVALDO* *Rs 41$200* *Que me emprestou a juros de 5% por tempo e seis meses, de que neste dia lhe fiz escrito de obrigação* [assinou documento contratando o empréstimo].............................	*41*	*200*

Indicava o montante em dinheiro que o Mercador tinha em seu poder como parte de seu Capital ou do que devia a terceiros. No débito se lançava, no início do empreendimento, o dinheiro com que o Mercador começava a atividade e depois, sucessivamente, todo o numerário que recebia. No crédito se lançava todo o dinheiro que despendia.

3) Conta Fazendas Gerais (Estoques)

Fol. 1 do Diário Num. A			
	Em 07 de Janeiro de 1760		
03 02	*FAZENDAS GERAIS Devem* *A CAIXA* *Rs $600* *Por uma caixa com 12 peças de seda francesa que comprei a Nilton, a dinheiro de contado, a $500 rs a unidade*...		*600*

Mostravam os estoques do comerciante, formados tanto pelo seu Capital quanto por empréstimo de terceiros. No débito eram lançadas todas as mercadorias que entravam na loja, fossem elas compradas a dinheiro ou a fiado. No crédito lançavam-se as saídas pelo preço de venda e também mimos [brindes e presentes], furtos, perdas por deterioração ou quebra e outras saídas quaisquer. Destaque-se que os brindes, perdas por furto ou deterioração, etc., eram creditados à conta pelo valor de custo.

4) Conta Benz de Raiz (Imobilizado)

Fol. 2 do Diário Num. A			
	Em 14 de Janeiro de 1760		
08 14	*BENS DE RAIZ Devem* *A Masayuki* *Rs 71$400* *Pela compra de um terreno de 50 x 120 m que contratei pagar em 10 meses a Rs 7$140 ao mês*.............................	*71*	*400*

Indicava os bens que o Mercador possuía como parte de seu Capital ou o que devia a terceiros. No débito se lançavam tanto os bens (basicamente imóveis e terrenos) que possuía, quando do início do negócio, cujo valor deveria ser atribuído a partir de uma "**avaliação prudente**", quanto aos bens adquiridos posteriormente, estes valorizados pelo seu preço de custo. Nessa conta eram também debitados os bens recebidos por herança ou doações e seu valor também era estabelecido por avaliação.

A recomendação de utilização de "avaliação prudente" possuía a intenção de refrear o impulso do Mercador de superavaliar seus ativos. Os propósitos daquela época se estendem até os dias de hoje, conforme exposto por Iudícibus (2000, p. 62): "o conservadorismo deve ser entendido como elemento vocacional da profissão e da ciência, a fim de disciplinar o entusiasmo natural de alguns donos e administradores de negócios na apresentação das perspectivas da entidade".

O motivo desta prudência, embora não explicitado na apostila, era evitar que o Mercador acreditasse possuir um Capital maior do que de fato possuía. E qual seria um valor prudente para seus bens? Embora a apostila não ofereça essa resposta, parece razoável supor que seja algo próximo ao que hoje denominamos valor de mercado.

Por outro lado, a ausência de contas de resultado fazia com que os gastos com os bens fossem adicionados ao seu valor contábil, enquanto que as eventuais receitas provenientes deles serviam como recuperação de seu valor. Quanto à eventual valorização ou desvalorização do bem, estas eram reconhecidas no momento da apuração dos Ganhos e Perdas por meio da reavaliação, ou seja, por meio de uma nova "avaliação prudente". O ganho ou perda proveniente desse novo valor era lançado à conta de Ganhos e Perdas, como será demonstrado mais à frente, no tópico relativo à apuração do Balanço.

Os gastos com manutenções, reparos e impostos desses bens eram igualmente debitados a esta conta. No crédito eram contabilizadas as receitas provenientes de aluguéis, o montante das vendas e eventuais imóveis recebidos em doação.

5) Conta Bens Móveis

Fol. 6 do Diário Num. A			
	Em 24 de Março de 1760		
09 17	*BENS MÓVEIS Devem* *A NELSON* *Rs 2$900* *Pela compra de um balcão de mogno com 5 metros de comprimento para uso em minha loja para pagar em 60 dias*	*2*	*900*

Informava os bens que o Mercador possuía como parte de seu Capital ou o que devia a terceiros. Igual aos Bens Imóveis, o valor inicial era estabelecido por avaliação e os que ingressassem posteriormente pelo seu valor de custo. No crédito eram lançadas as eventuais vendas desses itens. Nesta conta eram, ainda, lançados os móveis da casa ou da loja, peças de prata ou ouro e outros itens de efetivo valor.

6) Conta de Interesses (Investimentos)

Fol. 5 do Diário Num. A			
	Em 19 de Março de 1760		
05 02	*CIA GERAL DE COMÉRCIO DO GRÃO PARÁ E MARANHÃO Deve* *A CAIXA* *Rs 20$000* *Pela compra de quatro ações a 5$000 rs cada que paguei a dinheiro de contado nesta data*	*20*	*000*

Interesses neste ou naquele negócio é uma denominação genérica equivalente à que hoje denominamos Investimentos. No Diário e no Razão, deveria ser identificado nominalmente cada empreendimento. Nela se lançavam as participações que o Mercador possuía "em um negócio de maior valor", assim como a parte que lhe cabia nos resultados desse empreendimento. Não importava se o negócio era administrado por ele ou por terceiros. Se, ao iniciar seu negócio, o Mercador já possuía participação em algum empreendimento, esta participação era considerada como parte do seu Capital (o reconhecimento se fazia a débito de Interesses no Empreendimento e a crédito de Capital). Os créditos lançados à conta de interesses eram provenientes da venda parcial ou integral da participação ou dos rendimentos líquidos obtidos.

Percebe-se o fato de que os resultados obtidos no empreendimento, sendo creditados na própria conta, funcionavam como redutoras do investimento ou, mais adequadamente, como uma espécie de recuperação dos valores aplicados. Outro aspecto prende-se a expressão "em um negócio de maior valor". Na metade do século XVIII, os empreendimentos portugueses com subscrição pública de ações eram apenas as Companhias de Comércio que, sem dúvida, eram de porte maior do que as atividades usuais dos Mercadores daquela época. Não obstante, havia a possibilidade de investir em empreendimentos existentes em outros países europeus. Na França e na Holanda, as negociações em bolsa eram uma prática estabelecida desde meados do século XVI (CHANCELLOR, 2001) e acessível a qualquer pessoa que dispusesse de recursos, o que abria a possibilidade aos comerciantes lusitanos que desejassem fazê-lo.

7) Outras Contas Gerais:

Fol. 8 do Diário Num. A			
	Em 11 de Junho de 1760		
02 06	*CAIXA Deve* *A OUTRAS CONTAS GERAIS Rs 2$050* *Pela venda de uma carroça e uma besta de carga que lhe vendi a dinheiro de contado ....*	*2*	*050*

Eram contas especificamente ligadas a operações de apoio às atividades do Mercador, como, por exemplo, compra e venda de semoventes (animais de tração), escravos, gado, etc. Normalmente não continham valores expressivos.

8) Conta Benz Quase Raiz:

Fol. 8 do Diário Num. A			
	Em 19 de Junho de 1760		
07 2	*JUROS Devem* *A CAIXA Rs $250* *Por juros de 20$000 que me emprestou IRAN a 5% e hoje lhe paguei o principal com os créditos de três meses..*		*250*

Nesta conta o Mercador deveria lançar a débito os juros pagos e a crédito os recebidos de terceiros, normalmente decorrente de empréstimos.

Ressalta-se que esta conta era tratada à parte porque a natureza dessas entradas e saídas não pertenciam ao negócio. Ela contém uma característica muito similar à conta que hoje denominamos Resultados Financeiros Líquidos, apenas que esta última é tratada como resultado operacional, enquanto aquela era desvinculada da operação.

9) Conta Gastos do Negócio:

Fol.6 do Diário Num. A			
	Em 31 de Março de 1760		
11 02	*GASTOS DO NEGÓCIO Devem* *A CAIXA* *Rs 2$350* *Que paguei pela contribuição deste ano à Mesa do Bem Comum dos Mercadores de Retalho*	*2*	*350*

A expressão Mesa do Bem Comum dos Mercadores de Retalho refere-se à Repartição Pública do governo português responsável pelas atividades dos comerciantes de retalho [varejistas].

Nesta conta, a débito, eram lançados os gastos com fretes para entregar ou receber, as mercadorias comercializadas, salários de caixeiros (vendedores externos), aluguéis da loja ou armazém, impostos, custo do mostrador (mostruário) e "outras despesas" pertencentes ao negócio. Vale notar que embora o método não contemplasse contas de resultado, o conceito de despesa é explicitamente mencionado nesta conta. O termo Mostruário refere-se a amostras dos itens disponíveis para comercialização; normalmente ficavam em poder do caixeiro, uma espécie de representante comercial, em suas viagens para vender em localidades diferentes daquela onde se situava a loja.

10) Conta Ganhos e Perdas

Fol.10 do Diário Num. A			
	Em 30 de Junho de 1760		
10 3	*GANHOS E PERDAS Devem* *A FAZENDAS GERAIS* *Rs 1$300* *Por uma peça de pano que faltou na loja*	*1*	*300*

Indicava o aumento ou diminuição do Capital. No crédito se lançavam todos os ganhos acidentais, ou seja, não decorrentes da atividade operacional do Mercador. No débito se lançavam, igualmente, as perdas acidentais e os brindes, doações e outras saídas de bens das quais ele não auferia nenhuma receita. Esta conta era utilizada apenas no momento da apuração do resultado auferido pelo Mercador. Os mecanismos de sua utilização serão descritos mais à frente no tópico relativo ao Balanço.

11) Contas Particulares:

Fol.3 do Diário Num. A			
	Em 15 de Fevereiro de 1760		
03 18	*FAZENDAS GERAIS Devem* *A REINALDO* *Rs 10$500* *Por 10 peças de brocado inglês que lhe comprei a Rs 1$050 para pagar a 4 meses*	*10*	*500*

Eram contas abertas para cada uma das pessoas com as quais o Mercador comprava ou vendia a prazo, desde que as transações se repetissem com certa frequência.

> As contas particulares indicavam as dívidas ativas e passivas do mercador. Este chama dívidas ativas às que se lhe devem e passivas as que ele deve. As dívidas passivas formam um Capital alheio que está depositado na mão do mercador o qual deve restituir legalmente. (SOUZA, 1765, p. 40)

No débito dessa conta, eram lançados os pagamentos à pessoa declarada no título da conta e no crédito o que se recebia dessa pessoa.

As características dessa conta são as mesmas das contas "fornecedor" e "clientes", nos dias de hoje. A única diferença é que se o mercador comprasse e vendesse com a mesma pessoa, haveria uma única conta onde seriam lançados os recebimentos e os pagamentos, em vez de indicá-lo em uma conta como fornecedor e em outra como cliente.

12) Conta Vários Devedores

Fol.3 do Diário Num. A			
	Em 16 de Fevereiro de 1760		
15 9	*ERNESTO RUBENS Deve* *A BENS MÓVEIS Rs 16$000* *Pela compra de uma baixela de porcelana chinesa com 60 peças para pagar aos costumes da praça ....*	*16*	*000*

Aqui se lançavam as dívidas daquelas pessoas que o Mercador acreditava que pagariam em poucos dias e com as quais mantinha negócios esporádicos. Equivaleria, nos dias de hoje, a Outras Contas a Receber.

13) Conta Vários Credores:

Fol.3 do Diário Num. A			
	Em 18 de Fevereiro de 1760		
02 20	*CAIXA Deve* *A ELISEU Rs 13$300* *Que lhe tomei emprestado para pagar a 10 dias ....*	*13*	*300*

Semelhante à conta anterior, porém para registrar as dívidas do Mercador para com pessoas com as quais mantinha negócios eventuais. Equivaleria, nos dias de hoje, a Outras Contas a Pagar.

Após explicar a natureza de todas as contas e antes de passar às contas do Livro Razão, a apostila indica como estornar contas lançadas erroneamente.

Fol. 7 do Diário Num. A			
	Em 10 de Junho de 1760		
25 3	*Lázaro Deve* *A FAZENDAS GERAIS Rs 80$625* *Por estorno de uma adição desta quantia que em 15 de Mayo próximo passado se assentou errado neste Livro ......*	*80*	*625*

Concluindo o tópico relativo ao Livro Diário, a apostila recomenda que a escrita devesse ser feita com toda a atenção e asseio e que as quatro riscas verticais deveriam ser guiadas por uma régua, para “maior perfeição”.

5. 3 O livro razão

A justificativa para sua denominação é que este livro “dá a Razão geral no estado dos negócios e das posses ou atrasos do Mercador” (SOUZA, 1765, p. 58). Os italianos denominavam-no Livro Mestre e os franceses, Livro Grande.

Para escriturar o Razão, era necessário um livro maior do que os demais, de papel de boa qualidade. Cada página deveria conter dois riscos no lado esquerdo e três no lado direito, como indicado na Figura 2.
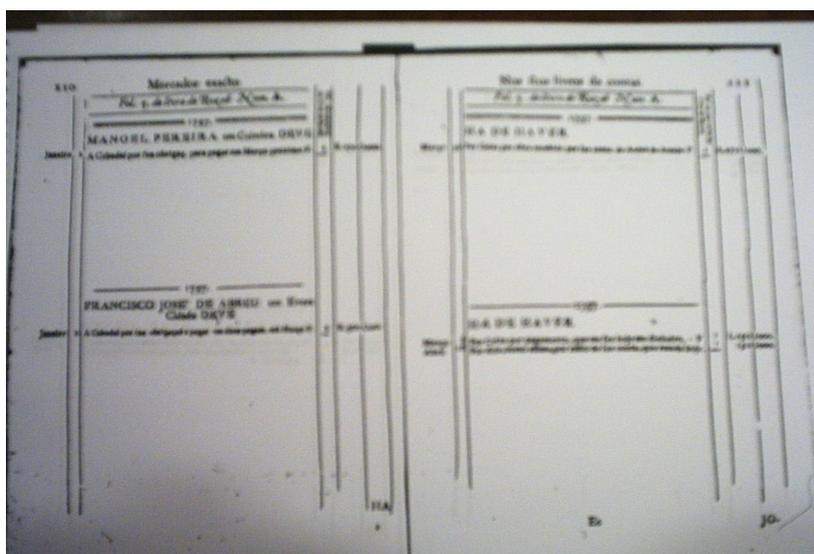
Figura 2: Reprodução das páginas esquerda e direita do Livro Razão extraída do livro O Mercador Exacto.

A utilidade das☺ contas do Razão e consequentemente da própria contabilidade possuía o seguinte entendimento:

> as diversas contas do Livro de Razão de um Negociante se dirigem [servem] todas a mostrar por uma parte a importância do Capital aumentado ou diminuído com o lucro ou perdas que houver no negócio; e da outra a dar notícia [informar] dos bens que compõem esse capital (SOUZA, 1765, p. 130-1)

Isso leva à conclusão de que a utilidade das informações contábeis, àquela época, era bastante limitada, a exemplo do que ocorria na Inglaterra, onde “parecia não haver muito sentido na apuração de balancetes periódicos como forma de mensurar o desempenho dos negócios, exceto, para medir a riqueza do mercador” (RICARDINO, 2004, p. 89).

Na apostila, o Livro Razão aparece diretamente ligado à expressão “princípios fundamentais da escritura dobrada”. Em um primeiro momento, essas palavras impressionam principalmente se for lembrado que a apostila foi manuscrita em 1765 e que a necessidade de dar sustentação teórica à contabilidade por intermédio de princípios somente foi levada a cabo, nos Estados Unidos, nos anos 30 do século XX. Em nosso país, a expressão Princípios Fundamentais de Contabilidade foi adotada a partir de 1993, pela Resolução CFC n.º 750/93.

Em que pese tal surpresa, não se deve imaginar que nestes "princípios" estejam contidas essências doutrinárias, como as que fundamentam a contabilidade nos dias de hoje. Em termos práticos, os "Princípios Fundamentais" que apoiavam esse sistema de dupla entrada, há duzentos e cinquenta anos, eram apenas dois, segundo Souza (1765, pp. 23-4):

> **1°**
> Usar no Livro Razão de duas espécies de contas, umas gerais que representam o mercador e outras particulares que representam as pessoas que lhe são devedoras ou credoras. Qualquer destas contas deve ter a sua separação de Receita e Despesa.
>
> **2°**
> Lançar cada adição de Receita ou Despesa (seja de dinheiro ou de outros quaisquer efeitos [bens]) em duas contas diversas; na Receita de uma e na Despesa de outra. Todas as Contas Gerais ou particulares se armam [lançam] no Livro de Razão, distinguindo-as com seus títulos adequados.

As contas gerais e particulares, mencionadas no 1° princípio, foram expostas no tópico anterior. As adições de Receitas e Despesas, constantes do 2° princípio, serão tratadas na seguir.

5.3.1 A escrituração do livro razão

Para lançar uma transação no Livro Razão, era necessário percorrer as páginas até encontrar aquela correspondente à conta que receberia o lançamento a ser efetuado. Na página da esquerda, eram registradas as Entradas e, na da direita, as Saídas. Isso significa que o Razão não utilizava a primeira página do livro já que a escrituração demandava duas páginas.

A página esquerda tinha por título DEVE e a da direita HADE HAVER. Nesse ponto, o autor faz uma explanação importante e utiliza pela primeira vez as expressões débito e crédito. Diz Souza (1765, p. 25):

> Estas palavras DEVE e HADE HAVER procedem de que na escritura se chama devedor ao que recebe e credor ao que despende.
> Assim, DEVE e HADE HAVER ou DÉBITO e CRÉDITO são palavras equivalentes e RECEBE e DESPENDE ou RECEITA e DESPESA, porém na Escritura dobrada somente se usa das primeiras. Tenha-se sempre presente esta advertência para evitar confusão.

Para escriturar o Livro Razão, era necessário atender à seguinte sequência: a primeira conta a ser transportada para o Razão era a primeira escriturada no Livro Diário e assim por diante. O débito se fazia na página da esquerda. Na primeira coluna, à esquerda daquela página, indicava-se o mês. Na segunda coluna, o dia. A terceira coluna recebia a conta credora a que correspondia aquele lançamento, precedido da letra "A". Por exemplo: "A Pedro", "A Caixa", "A Fazendas Gerais", etc. Se fossem vários credores, escrever-se-ia "A Diversos". Após o lançamento do crédito, era indicada a natureza da transação "o mais sucintamente possível", procurando não exceder uma linha, "a não ser em casos de muita necessidade". O manuscrito não oferece explicação do que venha a ser essas "casos de muita necessidade". Na penúltima coluna, indicava-se o número da página onde estava localizada, no próprio Razão, a contrapartida do lançamento, o que era uma forma prática de controle. Se fossem vários credores, utilizava-se "uma virgulinha horizontal" para simbolizar essa pluralidade. A última coluna indicava o valor da transação.

Para indicar que o lançamento já havia sido efetuado, adotava-se colocar um ponto no Livro Diário exatamente ao lado do número que indicava a folha do Razão para onde a correspondente transação havia sido transcrita. Idêntico procedimento se aplicava a contrapartida, tanto no que diz respeito ao processo de escrituração quanto da indicação do lançamento efetuado.

Para ilustrar esses fatos, toma-se como exemplo a seguir a transcrição de um lançamento do Diário para o Razão.

Exemplo de lançamento no Diário:

Fol. 2 do Diário Num. A			
	Em 14 de Janeiro de 1760		
02 19	*CAIXA Deve* *A ARIOVALDO Rs 41$200* *Que me emprestou a juros de 5% por tempo e seis meses, de que neste dia lhe fiz escrito de obrigação* [assinou documento contratando o empréstimo]..............................	*41*	*200*

O mesmo lançamento transcrito no Razão, lembrando que este contém duas páginas, uma para o débito e outra para o crédito, ficaria da seguinte forma:

Fol. 2 do Livro Razão A							*Fol. 2 do Livro Razão A*					
		1760							*1760*			
Jan	*14*	*CAIXA* *DEVE* *A Ariovaldo pelo empréstimo efetuado*	*19*	*41*	*200*				*HADE HAVER*			

Fol. 19 do Livro Razão A							*Fol. 19 do Livro Razão A*					
		1760							*1760*			
		ARIOVALDO					*Jan*	*14*	*HADE HAVER* *Do CAIXA*	*2*	*41*	*200*

Observe-se que o nome da conta (Caixa e Ariovaldo) é sempre indicado do lado esquerdo do livro, na página correspondente ao débito.

O n.º 19, escrito na quarta coluna do lançamento do Caixa indica que a contrapartida do lançamento, Ariovaldo, fez-se na folha 19 do Livro Razão, assim como o n.º 2, indicado à frente da expressão Hade Haver; no segundo lançamento, indica o débito na folha 2. Nos dias de hoje esse lançamento seria assim indicado:

D – Caixa .... 41$200
C – Ariovaldo.. 41$200

O processo de escrituração, além de ser moroso, propiciava a ocorrência de erros de transcrição, de classificação, duplicidades ou omissões de lançamento. Por todos esses motivos, o Lente recomendava que:

> No Livro Razão se deve escrever com muito sossego e asseio. Por uma e outra circunstância convém evitar erros que é o fim essencial. Fazendo algum pequeno erro ou caindo algum borrão, se rasprá com um canivete, depois que a tinta estiver bem seca, esfregando aquele lugar com pó de Goma graxa (SOUZA, 1765, p. 61).

Vale ressaltar que, àquela época, a escrita era feita com tinta aplicada à ponta de uma pena, normalmente de ganso, por isso o termo *borrão*. O termo *goma graxa* descrito na citação refere-se a uma espécie de resina que servia para reparar o papel após a raspagem.

Caso o erro fosse descoberto posteriormente, e se não fosse interessante ou possível raspá-lo, era recomendado escrever na mesma linha do lançamento, tanto no débito quanto no crédito, as seguintes palavras: "Não tem efeito". No lugar onde estava o valor da transação se punha o símbolo Ø. Ato contínuo era procedido o correspondente estorno, porém, avisava o autor, "é necessário evitar esses erros e este remédio, o mais possível" (SOUZA, 1765, p. 32).

Cada volume do Livro Razão deveria ser acompanhado de um pequeno livro ou caderno que lhe servia de índice. Na folha "A" eram escrituradas as contas começadas pela letra A, com a indicação do número da página do Razão onde estavam lançadas as transações ocorridas naquela conta e assim por diante.

Por último, no tópico relativo ao Razão, o método recomendava que em casos de poucos lançamentos em uma página, esta poderia ser encerrada após ser dividida por dois riscos horizontais e paralelos, abaixo dos quais se escreveria o nome da nova conta. Se, no entanto, uma página fosse insuficiente para lançar todos os débitos ou créditos do período, então se abriria uma nova página. Ao término da página preenchida se escrevia: segue adiante na folha tal e na página que se abria:

segue o Débito/Crédito da folha tal.

6. O BALANÇO

Segundo definição da época, "o Balanço é uma palavra mercantil que em geral significa ajuste de contas, mas tem vários sentidos particulares, conforme os diferentes objetos a que se aplica" (SOUZA, 1765, p. 72).

Dois eram os balanços recomendados: o do Caixa e o Balanço da Loja ou Balanço Geral.

O Balanço do Caixa nada mais era do que efetuar a contagem física do dinheiro disponível e confrontar a quantia apurada com o respectivo saldo contábil. A apostila recomendava realizá-lo de oito em oito dias e "é tão necessário que ensina a experiência não haver outro meio de evitar os erros ou obviar as falhas dos assentos [lançamentos] que sempre acontecem, ainda com os mais experientes" (SOUZA, 1765, p. 72).

Quanto ao Balanço da Loja, que dava origem à apuração dos resultados das atividades do Mercador, recomendava-se executar ao final de cada ano.

O processo do balanceamento das contas era definido como a igualdade da quantia total do Débito com a do Crédito. Quando tais quantias não eram iguais, à diferença se denominava "resto".

Segundo a definição de Souza (1765, p. 74), "o Balanço do Livro do Razão é a soma dos restos das contas que são devedoras com a soma dos restos das contas que são credoras". Esta assertiva é fundamental para a compreensão do processo de elaboração do balanço.

Para demonstrá-lo, tomou-se como base algumas contas que serão expostas em forma de "T". Vale lembrar que a denominação "razonete" ou conta "T", empregada nos dias de hoje, não eram utilizadas àquela época, porém eles estavam presentes no Razão do Mercador. Para visualizá-los bastava abrir o Livro Razão e considerar o espaço entre as folhas, como a demarcação vertical da conta "T", conforme demonstrado a seguir:

Livro Razão

DEVE	HADE HAVER

Conta "T"

Débito	Crédito

6.1 Como Fazer o Balanço

A primeira providência para preparar o balanço era somar os débitos e os créditos de cada conta e, na sequência, lançar um contra o outro para identificar se havia saldo e se este era devedor (Deve) ou credor (Hade Haver). As contas em que a diferença entre os débitos e os créditos fosse igual a zero estavam, por si só, balanceadas e excluídas do balanço final.

As contas remanescentes deveriam, então, ser analisadas quanto a sua natureza para efeito de demonstração final. No século XVIII, as contas eram tão somente devedoras ou credoras. O conceito de ativo e passivo estava ligado apenas às dívidas que eram classificadas como dívidas ativas e dívidas passivas.

A segunda etapa do processo consistia em identificar o saldo da conta Caixa. Como demonstrado no exemplo a seguir, contrapondo o débito com o crédito, restava a débito 86$932, em caixa.

Caixa

DEVE	HADE HAVER
141$253	54$321
86$932	

Na terceira etapa, o Mercador apurava inicialmente o saldo da conta Gastos do Negócio. O saldo era debitado (pela sua natureza, dificilmente a conta poderia ter saldo credor) à conta Fazendas Gerais e o crédito lançado contra a própria conta de Gastos do Negócio, de modo a zerá-la, como segue:

Gastos do Negócio		Fazendas Gerais	
DEVE	HADE HAVER	DEVE	HADE HAVER
16$975		324$459	311$230
	16$975 →	16$975	
		341$434	

O objetivo deste lançamento era atribuir às mercadorias adquiridas a parcela de gastos necessários para adquiri-la, bem como os gastos necessários para vendê-las. Propositadamente nos valemos da expressão "gasto" ao invés de "custo", porque esta última somente era aplicada a itens industrializados, como se observará mais à frente.

Na sequência, o Mercador deveria apurar o saldo da conta Fazendas Gerais. Na coluna do débito, ele identificava o montante de mercadorias adquiridas ao longo do ano, acrescida dos Gastos do Negócio, e no crédito, o total das vendas efetuadas no mesmo período. A diferença entre ambos correspondia ao saldo da conta.

A próxima etapa consistia em efetuar o inventário dos estoques não vendidos e que permaneciam na loja ao final do ano. O critério para valorizá-los era o preço de custo, como indicado no texto a seguir:

> Feito um orçamento do que valem, pouco mais ou menos pelo custo, se abaterá de seu valor a importância do resto da conta [saldo], e o remanescente é o lucro que tem havido nas fazendas [mercadorias] vendidas, o qual se passará à Conta de Ganhos e Perdas... (SOUZA, 1765, p. 80)

Em síntese, o texto indicava como calcular o lucro operacional de uma forma direta e sem uso de contas de resultado. Embora diferente do que se pratica hoje, o processo é simples e eficiente.

Primeiramente abria-se uma nova conta para Fazendas Gerais e o valor apurado no inventário, digamos 85$204, era debitado a ela, passando a ser o saldo inicial da conta para o exercício seguinte.

A contrapartida era somada ao saldo credor da conta Fazendas Gerais, relativa ao exercício que estava sendo encerrado. A diferença entre o débito e o crédito (*Deve* e *Hade Haver*) era o lucro do Mercador.

Fazendas Gerais
Inventário (saldo inicial em 1761)

DEVE	HADE HAVER
85$204	

Fazendas Gerais
Saldo final em 1760

DEVE	HADE HAVER
	293$230
	85$204
341$434	378$434
	37$000

Neste exemplo, os 37$000, indicados na coluna *Hade Haver* da conta Fazendas Gerais, em 1760, correspondiam ao lucro do Mercador naquele ano, apenas no que diz respeito à comercialização de seus estoques.

Na sequência, o Mercador encerrava a conta de Fazendas Gerais, relativa ao ano de 1760, debitando-a e creditando a conta de Ganhos e Perdas, como segue:

Fazendas Gerais
Saldo final em 1760

DEVE	HADE HAVER
37$000	37$000

Ganhos e Perdas
Exercício de 1760

DEVE	HADE HAVER
	37$000

A próxima conta a ser balanceada era Bens de Raiz. Após ter adquirido um imóvel por 71$400, o Mercador despendeu 7$800 em reformas que foram acrescidas a débito dessa conta. O aluguel do imóvel lhe propiciou uma receita de 6$200, indicadas no *Hade Haver*. Contrapondo o *Deve* com o *Hade Haver*, ele apurou um saldo devedor de 72$000.

Este número não era definitivo para efeito de balanço. Segundo as técnicas da época, o proprietário do imóvel deveria fazer uma avaliação prudente de seu valor naquele momento. Supondo-se que o bem valesse 73$500 no mercado, ele reconhecia um ganho de 1$500. Assim, o saldo da conta no balanço passava a ser 73$500 e o ajuste seria assim contabilizado:

Bens de Raiz

DEVE	HADE HAVER
72$000	
1$500	
73$500	

Ganhos e Perdas

DEVE	HADE HAVER
	37$000
	1$500
	38$500

O mesmo procedimento se aplicava à conta Bens Móveis. Suponha-se, ainda, que o Mercador houvesse adquirido esses bens por 2$300 e vendido todos os itens que compunham a conta por um valor ligeiramente menor do que o valor de aquisição, por hipótese, 2$220. Isso resultaria em uma perda de $100 a ser reconhecida na conta de Ganhos e Perdas. Para contabilizar a perda e zerar a conta Bens Móveis, assim se procedia:

Bens Móveis

DEVE	HADE HAVER
2$300	2$200
$100	$100

Ganhos e Perdas

DEVE	HADE HAVER
100	38$500
	38$400

Neste momento, não tendo outro encontro de contas a efetuar, o Mercador verificava que seu lucro, ao final do exercício, era de 38$400, o qual deveria ser acrescido a conta Cabedal. Para efetuar a transferência, debitava-se a conta Ganhos e Perdas e creditava-se a conta Cabedal ou Capital, aumentando-lhe o saldo com o lucro auferido, como segue:

Ganhos e Perdas

DEVE	HADE HAVER
	38$400
38$400	

Cabedal

DEVE	HADE HAVER
	231$736
	38$400
	270$136

Na quarta etapa, o Mercador identificava as contas que não haviam sofrido alterações durante o ano. Por hipótese, e apenas para efeito de fechamento do balanço que se fará mais a frente, imaginemos que as contas sem movimento foram: Interesses em Outros Negócios, representados pela participação acionária na Cia de Comércio do Grão Pará e Maranhão (20$000), Devedores Diversos (10$500) e Credores Diversos (6$000). Embora o exemplo proposto procure demonstrar apenas as contas mais usuais da atividade mercantil, outras contas poderiam ser adotadas de acordo com as necessidades do Mercador ou o ramo ao qual ele se dedicava.

Por último, o Mercador deveria observar alguns cuidados antes do processo de apuração do Balanço, principalmente no tocante a recebimentos duvidosos. Prevendo tal hipótese, o instrutor recomendava em sua apostila:

> Das contas particulares examinará o mercador as dívidas ativas de que não tem que esperar coisa alguma por serem mortos os devedores, sem deixar bens ou por haverem feito cessão [doação] deles, ou por outro motivo semelhante. Essas contas as fechará passando o resto por saldo de Ganhos e Perdas.
> Depois examinará as dívidas ativas mal paradas; e aquelas das quais tiver pouca esperança, as fechará passando os restos por saldo a uma conta que há de abrir com este título = Devedores de Pouca Esperança. (SOUZA op. cit, p. 82)

Temos aqui a origem daquilo que hoje denominamos Estimativa para Perda de Créditos de Liquidação Duvidosa. Já naquela época, o Mercador, conservadoramente, procurava ajustar seus recebíveis ao montante que, de fato, esperava realizar.

Analisadas todas as contas, e não tendo dúvidas quanto à realização de seus recebíveis, o Balanço do Mercador ficaria como segue:

Balanço do Livro de Razão A
Até 31 de Dezembro de 1760

Devedores			Credores		
p 2	Caixa	86$932	p 1	Cabedal	231$736
p 3	Fazendas Gerais	85$204	p 10	Ganhos e Perdas	38$400
p 8	Bens de Raiz	73$500	p 15	Credores Diversos	6$000
p 5	Cia de Comércio do Grão Pará	20$000			
p 20	Devedores Diversos	10$500			
		276$136			276$136

As expressões *Devedores* e *Credores* inseridas na descrição do Balanço do Livro Razão A foram extraídas do texto original do manuscrito. Na lista de contas *Credoras*, o saldo da conta *Ganhos e Perdas* está indicado em separado da conta *Cabedal*, apenas para efeito demonstrativo.

Se por acaso o mercador possuísse diversos sócios, após a apuração do balanço se procederia à distribuição dos lucros do período. Os valores eram distribuídos proporcionalmente à participação de cada um. Interessante observar a forma de contabilização adotada para pagamento desses resultados: "Já se vê que estes pagamentos se debitam todos na Conta Geral de Capital e se creditam na Caixa de onde sai o dinheiro". (SOUZA, 1765, p. 137).

Como o resultado era distribuído após o resultado da conta de Lucros e Perdas ser incorporado ao Capital, a distribuição se encarregava de trazer a conta de capital ao seu valor líquido, ou seja, deduzido da parcela distribuída.

Na apostila, uma última recomendação, relativa ao sigilo da escrituração do Livro Razão, encerra o tópico:

> O Livro Razão se deve escrever com recato [reserva], ou fora da loja, ou em lugar desviado pelo mesmo Mercador, ou pela pessoa de sua maior confiança em ocasião sossegada, e deve estar fechado em poder do Mercador quando não houver de se escrever nele. Todas estas cautelas são necessárias com um livro que dá a razão distinta do estado dos negócios e não é conveniente que outrem o conheça se não o mesmo Mercador. (SOUZA, 1765, p. 89)

7. A APLICAÇÃO DAS PARTIDAS DOBRADAS A OUTRAS ATIVIDADES

Após concluir sobre a contabilização das atividades comerciais, Souza abre espaço para outras formas de negócio. São elas: Companhias Gerais, Fábricas, Casas de Fidalgos e mais Pessoas Ricas.

As considerações a respeito das Casas de Fidalgos e mais Pessoas Ricas, bem como Companhias Gerais, designação genérica para sociedades com diversos sócios, não possuem maiores atrativos, exceto por uma menção contida na explanação desta última, que sugere o cálculo da variação cambial. Diz o autor:

> A distinção que fazemos nas contas dos Correspondentes [...] não é totalmente necessária, se não quando os negócios de nossa conta se hão de computar e na moeda própria do país do Correspondente, e que esta é diversa daquela do nosso País [Portugal]. Contudo usaremos desta distinção no exemplo proposto do Negociante para o Reino e

> Conquistas, com o fim de maior clareza das contas e de ir dando conhecimento desse escrito mercantil o qual será indispensavelmente necessário praticar-se no último exemplo da Escritura, que havemos de propor aplicado ao Comércio com Países Estrangeiros. (SOUZA, 1765, p. 130)

Infelizmente, o tal exemplo não é apresentado na apostila. Não é, no entanto, descabido falar-se em variação cambial àquela época uma vez que a Aula de Comércio ensinava a conversão de moedas, pesos e medidas. O próprio Souza publicou uma tabuada de conversão de moedas intitulada “Das 36 Praças Cambistas a Dinheiro Português”. O que não se pôde verificar é se tais variações seriam objeto de contabilização e, neste caso, qual seria o lançamento indicado.

7.1 A Contabilidade Industrial

Ainda que Portugal na metade do século XVIII fosse um país altamente dependente de suas colônias e em fase inicial de aprendizado das práticas comerciais, a atividade fabril, embora rudimentar e artesanal, não era insignificante.

> A indústria portuguesa existente quer de lanifícios quer de tecelagem de sedas ou linho quer de fabrico de sabão, vidro, couros, transformação do ferro e outros metais, etc., assentava usualmente na oficina. Na tecelagem, a máquina única era o tear manual tradicional que muitas vezes nem na oficina própria trabalhava, mas sim na casa de habitação do artífice, quando o era. [...] No entanto, existiam unidades industriais mais importantes que a simples oficina. Na indústria de cordoaria, tabaco e de lanifícios, em especial, encontrava-se já a manufatura com os seus grandes edifícios, um grande número de oficiais trabalhando em um mesmo local, facilitando-se assim a aquisição de matérias-primas, a armazenagem e a distribuição dos produtos fabricados. (MACEDO, 1982, p. 107)

Para Souza, a atividade industrial, independentemente do porte, poderia ser contabilizada segundo as mesmas regras aplicáveis à contabilidade mercantil “onde tudo se reduz a comprar e a vender” (SOUZA, 1765, p. 140). Na fábrica, ponderava ele, também se compravam diversos materiais necessários para sua atividade, porém eles somente eram vendidos após convertidos em outro produto que “mudam de nome, de qualidade e de preço”. (SOUZA, 1765, p. 140)

Se na loja o objetivo do Mercador era saber sua variação patrimonial, conforme indicado anteriormente, na fábrica esse objetivo era significativamente ampliado:

> Como o objeto das contas de uma fábrica não é somente saber o que se ganha, se não também reconhecer o que vem a custar cada material nas suas diversas estações de preparação [etapas de fabricação] ou benefício, com o fim de estudar novos meios de economia, e de perfeição do trabalho, que façam a obra [produto] mais barata e por tanto mais vendável.... (SOUZA, 1765, p. 140)

Concentrado no futuro e voltado a preparar profissionais capazes de trabalhar nos empreendimentos de maior porte, o exemplo didático de uma atividade industrial, adotado nas salas da Aula de Comércio, foi um lanifício onde a lã era comprada “em bruto”.

A escolha da atividade não foi casual. As atividades têxteis, independentemente de seu tamanho, eram amplamente praticadas em Portugal, desde bem antes de Pombal. Dois exemplos significativos são a Real Fábrica de Sedas do Rato (Subúrbio de Lisboa), que, além do grande edifício central, tinha pequenas oficinas anexas ou dependentes, e a Real Fábrica de Lanifícios. As atividades têxteis de pequeno porte proliferavam em Portugal, principalmente na região de Trás dos Montes, onde ao final do século XVIII foram contadas cerca de 830 fabricantes de seda e lã (COLUMBANO apud MACEDO, 1982, p. 111).

A contabilidade do lanifício se fazia a partir da acumulação dos custos de cada fase do processo – lã, condução (frete), lavagem, cardagem e "as mais que ocorrem até a lã se entregar às fiandeiras [mulheres que fiavam (teciam) a lã]". O somatório desses custos era debitado a uma conta de nome "Lã em Bruto". Também nessa conta eram debitadas as perdas de produção, correspondentes à valoração monetária da diferença entre o peso da lã adquirida e o da lã beneficiada.

O total monetário dos custos de fabricação divididos por 459 indicava o custo de cada arrátel de lã produzida. A transferência da conta "Lã em Bruto" para a conta "Fiandeiras" se fazia creditando na primeira o valor dos arráteis que iam para a segunda. O termo Arrátel refere-se à antiga medida e peso, utilizada em Portugal e Espanha, correspondente a 459 gramas.

Para melhor visualização, a apostila fornece o seguinte exemplo:

	Lans em bruto Devem				*Hão de Haver*	
100	*Que cardam a 1$800*	*180$000*		*50*	*Ar p/ fiandeiras a 2$860*	*143$000*
150	*Idem a 2$000*	*300$000*		*200*	*Ar Idem a 2$820*	*564$000*
350	*Idem a 1$750*	*612$500*		*150*	*Ar Idem a 2$920*	*438$000*
	Condução, lavar, cardar	*50$000*				
600		*1.142$500*		*400*		*1.145$000*

Dois aspectos chamam a atenção nesse processo. O primeiro é a divisão da fábrica em departamentos. O segundo aspecto diz respeito à diferença entre os valores finais dos itens produzidos e o valor pelo qual esse item é transferido para o departamento encarregado da etapa seguinte no processo. Pode-se constatar que embora o custo médio de produção seja de, aproximadamente 1$904, correspondentes a 1.142,$500 / 600, o valor de saída da conta é substancialmente maior e para cada saída há um valor diferente. De fato, o próprio texto, mais à frente, se encarrega de esclarecer que já àquela época se praticava o que hoje denominamos "preço de transferência"! Segundo Santos (1998, p. 173), o preço de transferência pode ser entendido como "um preço debitado por segmento da empresa a um produto ou serviço que fornece a outro segmento da mesma empresa".

A explicação para tal prática é que os lançamentos deveriam continuar até o fim do ano. Segundo Souza (1765, p. 142) "... a diferença do custo e gastos da lã em bruto, **ao valor que se arbitrou** a lã que passou para outra conta, se lança em ganhos e perdas..." (grifos nossos).

Verifica-se, aqui, uma clara separação conceitual entre custo e gasto (despesa) para efeito de quantificação do valor despendido com a fabricação e, ainda, que o preço de transferência era aplicado a cada uma das contas referentes ao processo produtivo.

Continuando o processo de fabricação, no momento em que a lã fosse transformada em tecido, creditava-se a conta "Fiandeiras" e debitava-se a produção à conta Fazendas Gerais ou, no caso de se produzir diferentes tipos de tecidos, deveria ser aberta uma conta para cada tipo. A matéria-prima, até então calculada em arráteis, uma vez transformada em tecidos passava a ser calculada em côvados, medida equivalente a 66cm.

Com respeito aos custos de fabricação que hoje denominamos indiretos – aluguéis e ordenados referentes a serviços gerais da fábrica – eles eram debitados a uma conta denominada Gastos Gerais, que, ao final do ano, transferir-se-ia para a conta Fazendas Gerais ou era levada "repartida [rateio] proporcionalmente às diversas contas de gêneros [espécies] de tecidos, pois vem a ser um aumento de seu custo" (SOUZA, 1765, p. 143).

Por último, o autor indica que outras contas poderiam ser abertas de acordo com as necessidades de cada tipo de atividade e que o método utilizado para o lanifício poderia servir para qualquer outra manufatura. Segundo ele, "se o guarda-livros tiver alguma prática, não lhe será dificultoso o aplicar as regras gerais desta Arte a qualquer caso que possa oferecer-se, o qual [...] será similar aos que houver exercitado" (SOUZA, 1765, p. 145).

Com essa explanação se encerra o ensino da contabilidade fabril bem como se esgota a primeira parte da apostila que continua com o tema Arithmetica Applicada ao Commercio, cuja análise foge ao escopo deste artigo.

8. CONCLUSÃO

Este artigo analisou o método das partidas dobradas ensinado na Aula de Comércio, iniciada em 1759, utilizando como fonte primária o texto da apostila ditada pelo primeiro lente da Aula, João Henrique de Souza, para uso aluno José Feliz Venâncio Couto, em 1765, com o objetivo de apontar diferenças e semelhanças com os critérios contábeis adotados nos dias de hoje.

No que se refere às diferenças, pode-se apontar como principais as seguintes:

- A base inicial para registro das transações se fazia em um livro denominado “borrador”, que funcionava como rascunho antes dos lançamentos definitivos nos livros Diário e Razão.
- Inexistia – como era de se esperar – a segregação entre a figura da entidade e a do proprietário.
- O regime adotado era o de caixa e, não, o de competência.
- Poucas eram as contas destinadas a escrituração, não existindo a demonstração de resultados.
- Não havia segregação de ativos e passivos.
- No razão, os débitos eram dispostos na página da esquerda do livro e os créditos na página à direita.
- Em uma conta denominada Ganhos e Perdas eram acumulados os saldos das demais contas e, pela diferença entre débito e crédito apurava-se o resultado do período.

No que tange as semelhanças com a atualidade pode-se destacar:

- A reavaliação de ativos era usada ao final do exercício para compatibilizar seu valor, presumivelmente ao mercado. Também era conhecido o princípio da prudência, de forma a não super avaliar tais ativos.
- Perdas e doações eram baixadas ao custo.
- Investimentos em outros empreendimentos existiam e eram contabilizados sob a denominação “Interesses neste ou naquele negócio”.
- Receitas e despesas financeiras eram segregadas das receitas e despesas operacionais e compensadas na mesma conta.
- Os gastos com comercialização eram levados a uma conta específica de nome “Gastos do negócio”.
- Recebíveis que reconhecidamente não seriam recuperados eram baixados como perdas. Curiosidade: aqueles que tinham alguma possibilidade de recebimento, ainda que remota, eram transferidos para uma conta denominada “Devedores de pouca esperança”.
- A contabilidade da época reconhecia as variações cambiais em operações efetuadas em moedas diferentes.
- O conceito de preço de transferência já era conhecido e praticado na contabilização das atividades industriais.

Concluindo este trabalho, é oportuno registrar que não deixa de ser surpreendente constatar que conceitos como variação cambial, preço de transferência, custo como base de valor e reconhecimento da baixa de ativos não recebíveis já estivesse incorporado às práticas contábeis da época.

A esse respeito do pouco que se conhece sobre a história da contabilidade, vale recordar um pequeno trecho da letra da música “O tempo não para”, que diz:

Eu vejo o futuro repetir o passado,
Eu vejo um museu de grandes novidades.

Cazuza

9. REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (organizadora) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. Ed. – 3. Reimpr. - São Paulo: Atlas, 2008.

CHANCELLOR, Edward. **Salve-se Quem Puder**: uma história da especulação financeira. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 6ª ed. 2000.

LIMA, Lucia M.P. e GOMES, Delfina R.R. **A Aula do Comércio:** Primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no Mundo? Disponível em: http://www2.egi.ua.pt/xxiiaphes/Resumos/c%20Gomes%20&%20Lima.PDF. Acesso em: 18 nov. 2011.

LUFT, Celso Pedro. **Pequeno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Ed. Sipione, 7ª ed. 1988.

MACEDO, Jorge Borges de. **A Situação Econômica no Tempo de Pombal**. Lisboa: Moraes Editores, 1982.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. São Paulo: Atlas, 2ª. Ed. 1994.

MAURO, Fredéric. **Nova história e novo mundo**. São Paulo: Perspectiva, 1973.

PESTANA, Flávio Bonfin. **Dicionário Prático da Língua Portuguesa**. São Paulo, Ed Melhoramentos, 3ª ed. 1994.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade Gerencial e Societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.

SANTOS, Joel José dos. **Formação de Preços e Lucro Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2ª Ed. 1998.

SOUZA, João Henrique de. **Arte da Escritura Dobrada que Dictou na Aula do Commercio João Henrique de Souza e Capeado para Instrução de José Feliz Venâncio Couto**, 1765.